

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende und Berichterstatterin Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Alexander Kuba (Arbeiterkammer für Wien) und KomzLR. Christian Gerzabek (Wirtschaftskammer für Wien) in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch CERHA HEMPEL Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29. August 2016 betreffend **Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für die Monate 01/2013 – 12/2014**, Steuernummer *****BF1StNr1***** am 6. Juni 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Katja Kluka zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden insofern abgeändert, als der Spruch jeweils zu lauten hat:

Der Antrag der Abgabenpflichtigen gemäß § 201 BAO vom 9. April 2015 auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe wird abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorverfahren RV/7104839/2017 – VwGH 23.7.2020, Ro 2018/17/0006

Zum bisherigen Verfahrensablauf wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen zunächst auf die Entscheidung des **BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017** verwiesen, mit der das BFG im **Spruchpunkt II.** der Beschwerden gegen die Bescheide vom 29.8.2016 betreffend **Glücksspielabgabe 01/2013 – 12/2014** teilweise Folge gegeben hat.

Der dagegen eingebrachten Amtsrevision gab der Verwaltungsgerichtshof statt und hob mit Erkenntnis vom **23.7.2020, Ro 2018/17/0006** die Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit auszugsweise folgender Begründung auf:

„Der vorliegende Revisionsfall gleicht in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht in den entscheidungswesentlichen Punkten jenem, der vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24. Juni 2020, Ro 2018/17/0003, entschieden wurde. Gemäß § 43 Abs. 2 VwGG wird auf die Entscheidungsgründe des genannten Erkenntnisses verwiesen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen im Zusammenhang mit der Besteuerung von elektronischen Lotterien nach § 57 Abs. 2 GSpG in Form des Abzugs der ausgezahlten Gewinne von den Einsätzen monatlich zu erfolgen hat. Dabei ist es nicht zulässig, Boni und andere Vielspielerbegünstigungen, die nicht aufgrund eines überwiegend vom Zufall abhängigen Spielergebnisses gewährt werden, als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Stellen diese Begünstigungen einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert dar (z.B. bei Gewährung von Bargeldablösen), erhöhen diese im Falle ihrer späteren Verwendung als Einsätze die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe. Andernfalls mindern sie die Höhe der jeweiligen Einsätze im Ausmaß der in Anspruch genommenen Rabatte.

Auch im vorliegenden Revisionsfall hat das BFG in dieser Hinsicht die Rechtslage verkannt und das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.“

Vorhaltverfahren im fortgesetzten Verfahren

Mit Beschluss des **BFG vom 15.12.2020** richtet das BFG im fortgesetzten Verfahren einen Vorhalt an die Verfahrensparteien mit der Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme und ersuchte die Bf. um Beantwortung von Fragen zur Ausgestaltung der Boni.

Die Bf brachte am **27.1.2021** eine **Stellungnahme** ein, der als Beilage ./ 1 die Bonusbedingungen für „William Hill GAMES“ (siehe <https://games.williamhill.com/de-de/lobby/promotion-overlay/fdb-de>, abgerufen am 8.1.2021) angeschlossen wurde.

Die Stellungnahme der Bf. hat auszugsweise folgenden Inhalt:

2.1 Bonuskategorien laut Stellungnahme vom 1.3.2018

Die Fragen des BFG knüpfen an die verschiedenen Bonuskategorien der Beschwerdeführerin an, welche diese am 1.3.2018 auf Ersuchen des BFG in einer schriftlichen Stellungnahme wie folgt erläutert hat:

i. Wenn der Kunde einen bestimmten Betrag einsetzt (EUR X) bekommt er einen bestimmten Betrag (EUR Y) als Bonus auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben. Es ist somit zwingend erforderlich, dass der Kunde echtes Geld auf sein Kundenkonto einzahlt und dieses in weiter Folge auch als Einsatz verwendet, damit ihm dieser Bonus gewährt wird. Jedenfalls mindert dieser Bonus aber die Jahresbruttospieleinnahmen.

ii. Bei der Bonuskategorie „Gaming free Spin bonuses“ können sowohl neue als auch bestehende Kunden an einer oder mehreren Runden eines Glücksspiels kostenlos teilnehmen. Für die Erlangung dieser Boni ist nicht erforderlich, dass die Kunden zuvor

bereits Einsätze geleistet haben, allerdings werden diese Boni aus den Einsätzen anderer Spieler gewährt und mindern so die Jahresbruttospieleinnahmen.

iii. Schließlich erhalten Kunden auch Treueboni („Business as usual bonuses“), wenn sie schon über einen bestimmten längeren Zeitraum, die Glücksspiel- und Wettangebote der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen haben. Sie mindern ebenso die Jahresbruttospieleinnahmen (Erlösminderung durch Gewährung von Bonn.

Alle Bonuskategorien sind nur für Spieler verfügbar, die bereits in einer vertraglichen Beziehung mit der Beschwerdeführerin stehen und über ein Kundenkonto verfügen.

Darüber hinaus ist es nicht möglich, dass sich Spieler, die auf ihrem Kundenkonto gutgeschriebenen Boni sofort auszahlen lassen. Sie müssen die Boni mehrmals als Einsatz bei Glücksspielen verwenden, bevor sie auszahlbar werden. Die Auszahlung der Boni wird durch die von den Spielern an die Beschwerdeführerin geleisteten Einsätze finanziert."

2.2. Boni der Kategorien i) und iii)

2.2.1. Rechtsprechung des VwGH

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Gewährung eines Bonus steuerlich unbeachtlich, dh sie ist insbesondere nicht als ausbezahlter Gewinn abzugsfähig, wenn sie nicht aufgrund eines überwiegend vom Zufall abhängigen Spielergebnisses erfolgt. Allerdings erhöht die Verwendung des Bonus zur Teilnahme an einem Glücksspiel die Bemessungsgrundlage nur dann, wenn !der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann [. . .]. Dasselbe gilt auch für Gutscheine, die zwar nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst werden können, die aber an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden können (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 97 f)."

2.2.2. Fragen des BFG

Das BFG ersuchte die Beschwerdeführerin, bekanntzugeben, ob der Spielteilnehmer die Boni bei der Beschwerdeführerin in Bargeld ablösen oder an andere Spieler weitergeben kann oder nicht.

Darüber hinaus soll auch bekanntgegeben werden, inwieweit die Spielteilnehmer die Boni mehrmals als Einsatz bei Glücksspielen verwenden müssen, bevor sie auszahlbar werden. In diesem Zusammenhang möchte das BFG in Erfahrung bringen, ob die Boni der Beschwerdeführerin wie folgt funktionieren: HErhält der Spielteilnehmer zum Beispiel einen 1. Bonus von 100, muss er diesen als Einsatz verwenden, erhält der Spielteilnehmer einen 2. Bonus von 100, muss er diesen ebenfalls beim Spiel einsetzen, und erhält der Spielteilnehmer schließlich einen 3. Bonus von 100, kann er sich diesen dann auszahlen lassen?"

2.2.3. Stellungnahme der Beschwerdeführerin

Boni sollen einen Anreiz zum Spiel im Form einer Ermäßigung des Einsatzes darstellen und sind aus diesem Grund weder in Bargeld ablösbar noch können sie an andere Spieler weitergegeben werden. Wäre ein Bonus auszahlbar, so könnten Spieler einen finanziellen Vorteil erlangen ohne an Glücksspielen teilzunehmen. Ein derartiges

Bonussystem wäre für Glücksspielanbieter in Summe nicht vorteilhaft, da mit der Verwendung des Bonus keine Einnahmen des Glücksspielanbieters verbunden wären.

Es ist jedoch möglich, dass die Verwendung eines Bonus dazu führt, dass der Spieler Gewinne erzielt, die auszahlbar sind. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Bonus selbst nicht auszahlbar ist. Er versetzt den Spieler lediglich in die Lage, an einem Glücksspiel teilzunehmen, bzw seinen Einsatz dafür zu ermäßigen.

Das Bonussystem funktioniert nicht dergestalt, dass der Einsatz eines ersten Bonus dazu führt, dass der Spieler einen zweiten Bonus erhält, und der Einsatz des zweiten Bonus einen dritten Bonus zur Folge hat, wodurch ein Bonus „auszahlbar“ wird. Das Ergebnis eines Glücksspiels ist kein weiterer Bonus, sondern ein Geldgewinn.

Die Funktionsweise des Bonussystems ist in separat vereinbarten Bonusbedingungen geregelt. Diese Bonusbedingungen können von Glücksspiel zu Glücksspiel und in Abhängigkeit vom jeweiligen Zeitraum variieren. Exemplarisch wird die Ausgestaltung des Bonussystems nachstehend anhand der Bonusbedingungen für „William Hill GAMES“ (siehe <https://games.williamhill.com/de-de/lobby/promotion-overlay/fdb-de>, abgerufen am 8.1.2021, Beilage ./1) dargestellt.

Wenngleich diese Bonusbedingungen erst seit 31.8.2018 für bestimmte von der Beschwerdeführerin angebotenen Glücksspiele in Geltung stehen, unterscheiden sie sich im Hinblick auf die grundlegende Funktionsweise des Bonussystems nicht von den Bonusbedingungen, welche im Zeitraum 2013-2014 zwischen den Spielern und der Beschwerdeführerin vereinbart wurden. Insbesondere galt auch im Zeitraum 2013-2014, dass Boni weder auszahlbar noch an andere Spieler oder sonstige Dritte übertragbar waren.

Boni der Kategorie i) und iii) setzen jedenfalls zumindest eine Einzahlung durch den Spieler in Form von Geld voraus. Andernfalls kann der Spieler keinen Bonus in Anspruch nehmen.

Im Fall eines Bonus laut den Bonusbedingungen für „William Hill GAMES“ muss ein Spielereine erste Einzahlung von mindestens EUR 10,-- auf sein „Buy-In-Guthaben“ leisten, damit er einen Bonus in Höhe von EUR 30,-- auf seinem Bonusguthaben gutgeschrieben erhält (Beilage ./1, Punkt 6). Das „Buy-In-Guthaben“ bezeichnet das (einbezahlte) Guthaben, das zur Gewährung eines Bonus führt.

Damit der Bonus ausgezahlt werden kann, muss der Spieler ihn einsetzen und weiters noch ein Vielfaches davon zusätzlich: Gemäß den Bedingungen unterliegt der Bonus in Höhe von EUR 30,-- einem erforderlichen „Wetteinsatz“ (gemeint: Einsatz) des 40-fachen des Bonus („erforderlicher Wetteinsatz“). Das bedeutet, dass der Spieler die EUR 30,-- erst dann vom Konto beheben kann, wenn er bereits das 40-fache dieses Betrages (also EUR 1.200,--) in Aktionsspielen (dh in Glücksspielen, für die dieser Bonus nach den Bonusbedingungen verwendet werden kann) eingesetzt hat (Beilage ./1. Punkt 19).

*Dabei ist zu berücksichtigen, dass der erforderliche Wetteinsatz in Höhe von EUR 1.200,-- (40*Bonus iHv EUR 30,--) nur durch Verwendung von Buy-In-Guthaben und Bonusguthaben erbracht werden kann, da die Verwendung des Hauptguthabens für Zwecke des erforderlichen Wetteinsatzes irrelevant ist (Beilage ./1, Punkt 20). Mit anderen Worten muss der Spieler also mehrfach an Glücksspielen unter Verwendung*

seines Buy-In-Guthabens und Bonusguthabens teilnehmen, um den erforderlichen Wetteinsatz von EUR 1.200,-- zu erreichen. Dies setzt freilich voraus, dass der Spieler sein Buy-In-Guthaben/Bonusguthaben nicht verspielt bevor er den erforderlichen Wetteinsatz erreicht.

Wenn der Spieler an einem Spiel teilnimmt, wird sein Einsatz primär vom einbezahlen Geld (Buy-In-Guthaben) genommen und nur soweit dieses nicht ausreicht, wird zusätzlich vom Bonusguthaben abgebucht (Beilage ./1, Punkt 24).

Wenn der Spieler nach Gutschrift seines Bonus in Höhe von EUR 30,-- diesen gemeinsam mit seinem Buy-In-Guthaben in Höhe von EUR 10,-- verwendet, um an einem Glücksspiel teilzunehmen, das Spiel jedoch verliert, so wird der Bonus niemals auszahlbar, da er endgültig verbraucht ist.

Wenngleich die Bonusbedingungen möglicherweise den Eindruck erwecken, der Bonus sei sofort auszahlbar (»Sie können jederzeit die Funktion »Meinen Bonus auszahlen« nutzen, um die Aktion zu beenden«), ist dies nicht der Fall. »Meinen Bonus auszahlen« bedeutet nach den Bonusbedingungen nämlich lediglich, dass ein Spieler sein Buy-In-Guthaben, dh das von ihm für die Erlangung des Bonus einbezahlte Geld, abheben kann (Beilage ./1. Pkt. 39 lit d), und hat zudem zur Folge, dass alle Bonusgelder vom Bonuskonto des Spielers gelöscht werden (Beilage ./1. Pkt. 31), wodurch der erforderliche Wetteinsatz nicht mehr geleistet werden kann.

Erst wenn der Spieler den erforderlichen Wetteinsatz erreicht, wird das Guthaben in Höhe des Bonus auszahlbar.

Davor stellt der Bonus keinen »von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögens wert« dar, weshalb er nach der Rechtsprechung des VwGH nicht als Einsatz zu qualifizieren ist.

Im Abgabungsverfahren 2013-2014 hat die Beschwerdeführerin die offengelegten Einsätze um Boni vermindert, welche nicht auszahlbar und nicht übertragbar waren. Dies entspricht der Judikatur des VwGH. Folglich geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass die Boni der Kategorie i) und iii) in voller Höhe die Bemessungsgrundlage reduzieren.

2.3. Boni der Kategorie ii)

2.3.1 Rechtsprechung des VwGH Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei einem Freispiel hinsichtlich jenes Spielers, der dieses Freispiel in Anspruch nimmt, für steuerliche Zwecke von einem Einsatz von Null auszugehen. »Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu vereinen [. . .]. Dieses Glücksspiel endet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang« (VWGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 99).

Bei unentgeltlichen Spielteilnahmen an Pokerturnieren, bei denen der Glücksspielanbieter die Einzahlungen in den Preispool übernimmt, können die Aufwendungen des Glücksspielanbieters für Zwecke der Glücksspielabgabe nicht berücksichtigt werden (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 103). In einem anderen Erkenntnis hat der VwGH allgemeiner ausgesprochen, dass sogenannte »Net-Jackpot-Costs« bei den Jahresbruttospieleinnahmen nicht zu berücksichtigen sind, soweit es sich

dabei um bloße Kosten des Glücksspielanbieters handelt (VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005, Rz 21).

2.3.2. Vorläufige Rechtsaufsicht des BFG Vorläufig beabsichtigt das BFG, das Rechtsmittel in diesem Punkt abzuweisen. Diese Beträge an Boni seien bei den ausbezahlten Gewinnen nicht zu berücksichtigen und aus der Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen herauszunehmen.

2.3.3. Stellungnahme der Beschwerdeführerin

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist das Rechtsmittel betreffend Boni der Kategorie ii) nicht abzuweisen. Wie unterstehend näher erläutert war die Beschwerdeführerin schon bei der Offenlegung der Bemessungsgrundlage der Ansicht, dass Boni nicht als Einsätze anzusehen sind. Wenngleich die gegenständlichen Freispiele (auch) nicht als ausbezahlte Gewinne zu berücksichtigen sind, mindern sie jedoch im gleichen Ausmaß die vom BFG im ersten Verfahrensgang festgestellten Einsätze, sodass die Jahresbruttospieleinnahmen um die als Einsätze berücksichtigten „Freispiele“ im selben Ausmaß zu reduzieren sind.

Eine ziffernmäßige Abweichung im Vergleich zu den vom BFG im ersten Verfahrensgang festgestellten Bemessungsgrundlagen ergäbe sich allenfalls, wenn an Glücksspielen (i) ausschließlich Spieler ohne Leistung eines Echtgeld-Einsatzes teilgenommen hätten, (ii) zumindest ein Spieler gewonnen hätte und (iii) dieser Gewinn von der Beschwerdeführerin als ausbezahlter Gewinn abgezogen worden wäre. Diese Voraussetzungen sind jedoch nicht erfüllt, da die Beschwerdeführerin Freispiele für Zwecke der Glücksspielabgabe so behandelt hat als hätten sie nicht stattgefunden, dh im Rahmen der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen wurden bei Freispielen Einsätze und ausbezahlte Gewinne in Höhe von jeweils EUR 0,-- angenommen.

Einzahlungen in einen Preispool bei turnierförmiger Ausspielung von Glücksspielen sowie andere bloße Kosten des Glücksspielanbieters hat die Beschwerdeführerin nicht von den offengelegten Bemessungsgrundlagen in Abzug gebracht, weshalb auch die diesbezügliche VwGHJudikatur zu keiner ziffernmäßigen Abweichung im Vergleich zu den vom BFG im ersten Verfahrensgang festgestellten Bemessungsgrundlagen führt.

2.4. Grundlagen für die Berechnung der Glücksspielabgaben

Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH, wonach bestimmte Boni nicht als ausbezahlte Gewinne, sondern bereits bei den Einsätzen abzugsfähig sind, kann es zu einer Phasenverschiebung kommen. Aus diesem Grund ersucht das BFG die Beschwerdeführerin, die Grundlagen für die Neuberechnung der Glücksspielabgaben zu übermitteln.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin kommt es im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen zu keiner Phasenverschiebung gegenüber dem ersten BFG betreffend Glücksspiel abgaben 2013-2014 (GZ RV/7104839/2017):

Die Beschwerdeführerin hat bei der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen im Rahmen der Anträge auf Festsetzung nach § 201 BAO mitgeteilt, dass Hbei Ermittlung dieserzahlen [. . .] Gutscheine (Boni) abgezogen [wurden]." Dieser Satz bezog sich auf die Jahresbruttospieleinnahmen, sohin auf die Differenz zwischen Einsätzen und ausbezahlten Gewinnen.

Die Beschwerdeführerin hat während des gesamten Verfahrens die Ansicht vertreten hat, dass Boni keine Einsätze darstellen. Lediglich für den Fall, dass die Abgabenbehörde /das BFG Boni als Einsätze qualifizieren sollte, wurde in eventu vorgebracht, dass (die zuvor den Einsätzen hinzugerechneten) Boni als ausgezahlte Gewinne abzuziehen sind, sodass eingesetzte Boni insgesamt steuerneutral sind (vgl etwa Punkt 5.8.1 der Beschwerde vom 3.10.2016, Punkt 3.8. des Vorlageantrages vom 20.4.2017 oder Punkt 2 der Stellungnahme an das BFG vom 1.3.2018). 3

Somit ist die Beschwerdeführerin bei der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen stets davon ausgegangen, dass Boni keine Einsätze isd § 57 Abs 5 GSpG darstellen, weshalb eine Korrektur der monatlichen Bemessungsgrundlagen aufgrund einer Phasenverschiebung ihrer Ansicht nach nicht erforderlich ist.

Da nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine Phasenverschiebung vorliegt und sämtliche Boni - wie bereits oben dargelegt (siehe Kapitel 2.2 und Kapitel 2.3) – „abzugsfähig“ (im Sinne von nicht die Bemessungsgrundlage erhöhend) sind, sind die Glücksspiel abgaben nach Ansicht der Beschwerdeführerin ziffernmäßig wie im ersten Verfahrensgang festzusetzen. Der Vollständigkeit halber werden die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen sowie die nicht in den Bemessungsgrundlagen enthaltenen Boni nachstehend ein weiteres Mal offengelegt

[es folgt Tabelle]

Abschließend hielt die Bf. fest, dass sie ihre im Rechtsmittelverfahren gestellten Anträge aufrecht hält.

Das **FA** brachte am **28.1.2021** eine **Stellungnahme** ein, in der ua zu den konkreten Boni ausgeführt wurde:

„Zur rechtlichen Beurteilung von Boni:

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgesprochen, dass Boni jedenfalls keine ausgezahlten Gewinne darstellen und daher nicht von der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) abzuziehen sind. Abgesehen davon wurde in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass im konkreten Einzelfall zu untersuchen ist, ob eine konkrete Begünstigungen einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt - dies ist zum Beispiel dann der Fall wenn eine Bargeldablöse gewährt oder eine Weitergabe möglich ist.

Nur wenn der Bonus einen von einer weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt ist dieser als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, anderenfalls ist von einem Rabatt auszugehen.

Relevant ist aus Sicht des Finanzamtes, ob es sich um ein Guthaben handelt, welches gewährt wird, und sodann zuerst an einer gewissen Anzahl an Spielen eingesetzt werden muss bevor es auszahlfähig wird (dh vor Erfüllung dieser Bedingung nicht auszahlfähig ist), oder ob es sich um eine Art Geschenk handelt, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlfähig ist.

Im ersteren Fall würde es sich, aus Sicht des Finanzamtes, im Lichte der Judikatur des VwGH, nicht um einen Einsatz handeln, weil der Bonus nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme auszahlfähig oder weitergebar ist. Dies gilt jedoch nur solange die vorgesehene Bedingung (zB fünfmalige Verwendung) nicht erfüllt ist. Wenn die

Bedingung erfüllt ist und der Bonus auszahlbar wird, dh zu Echtgeld wird, dann ist die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten. Im Regelfall wird davor eine Umwandlung in Echtgeld erfolgen.

Im zweiten Fall wäre der Bonus nach Gewährung sofort frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn er für eine Spielteilnahme verwendet wird.

Anzumerken ist, dass sich aufgrund der in der Rechtsprechung des VwGH getroffenen Aussagen auch ergibt, dass nur jene Gewinne welche unabhängig von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme einen Vermögenswert darstellen (zB auszahlbar sind) von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind. Sowohl der Einsatz (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG), als auch der Gewinn (§ 2 Abs. 1 Z 3 GSpG) sind als Vermögenswerte Leistung definiert. Auch aus der Definition der Jahresbruttospieleinnahmen nach § 57 Abs. 5 GSpG ergibt sich, dass nur tatsächlich ausgezahlte Gewinne abzuziehen sind.

Gewinne welche nicht sofort auszahlbar sind - dh jener Anteil welcher auf die eingesetzten Boni entfällt - sind nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Zu den konkreten Boni:

Die Bf. hat in ihrer Stellungnahme vom 01.03.2018 insbesondere Folgendes ausgeführt (Hervorhebungen durch das Finanzamt):

„i. Wenn der Kunde einen bestimmten Betrag einsetzt (EUR X) bekommt er einen bestimmten Betrag (EUR Y) als Bonus auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben. Es ist somit zwingend erforderlich, dass der Kunde echtes Geld auf sein Kundenkonto einzahlt und dieses in weiterer Folge auch als Einsatz verwendet, damit ihm dieser Bonus gewährt wird. Jedenfalls mindert dieses Bonus aber die Jahresbruttospieleinnahmen.

ii. Bei der Bonuskategorie „Gaming free spin bonuses“ können sowohl neue als auch bestehende Kunden an einer oder mehreren Runden eines Glücksspiels kostenlos teilnehmen. Für die Erlangung dieser Boni ist nicht erforderlich, dass die Kunden zuvor bereits Einsätze geleistet haben, allerdings werden diese Boni aus den Einsätzen anderer Spieler gewährt und mindern so die Jahresbruttospieleinnahmen.

iii. Schließlich erhalten Kunden auch Treueboni („Business as usual bonuses“), wenn sie schon über einen bestimmten längeren Zeitraum, die Glücksspiel- und Wettangebote der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen haben. Sie mindern ebenso die Jahresbruttospieleinnahmen (Erlösminderung durch Gewährung von Boni).“

Ad i. und iii:

Die derzeitigen (Stand 28.01.2021) Spielbedingungen des „Neukundenbonus“ (welcher unter Kategorie i fallen würde) sehen zB vor (Hervorhebungen durch das Finanzamt):

„•Das Angebot gilt nur für neue Kunden die ein Spielerkonto bei William Hill eröffnen und den Bonuscode "DA100" (ohne Anführungszeichen, kein Leerzeichen) verwenden.

•Der Kunde muss eine erste Einzahlung von mindestens 20€ tätigen und **die Einzahlung fünf Mal (5x) umsetzen**. Die Mindestquote pro Wette beträgt 1.80. Der Mindesteinsatz pro Wette beträgt 10€.

•Nachdem die Umsatzbedingungen erfüllt sind, erhält der Spieler 100% seiner Einzahlung in Echtgeld.

•Der Bonus wird Ihnen in Werktagen bis zu 72h nach der Erfüllung der Umsatzbedingungen gutgeschrieben [...]"

(vgl <https://promotions.williamhill.com/de-de/offer/neukundenbonus-da100>)

Aus diesen Ausführungen und jenen in der Stellungnahme der Bf. vom 01.03.2018 geht aus Sicht des Finanzamtes nicht hervor, dass der „Bonus“ selbst eingesetzt werden muss, sondern, dass Echtgeld eingesetzt werden muss als Voraussetzung für die Gewährung des „Bonus“.

Es handelt sich dabei um eine Art Geschenk, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung - soweit ersichtlich - sofort auszahlbar ist.

Nach Gewährung sind diese „Boni“ frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und sind daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie für eine Spielteilnahme verwendet werden.

Auch sind diese gewährten Begünstigungen im Zeitpunkt der Gewährung jedenfalls nicht als Gewinne abziehbar (vgl. Rechtsprechung des VwGH).

Die Bf. will die Kosten welche die den Spieler gewährten Geschenke verursacht haben, abgezogen haben, dh es geht um eine rein betriebswirtschaftliche Überlegung und um eine Absetzung eines Aufwandes. Der begehrte Abzug ist -im Lichte der Rechtsprechung des VwGH - nicht durchzuführen.

Der Vollständigkeit halber wird diesbezüglich auf das Erkenntnis des BFG vom 14.12.2020, RV/7100709/2020, verwiesen.

Ad ii

Es handelt sich nicht um Ausspielungen (mangels Einsatz) und unterliegen diese Glücksspiele nicht der Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG (sondern grundsätzlich der Glücksspielabgabe gem. § 58 Abs. 3 GSpG - es handelt sich um eine Art Gewinnspiel). Diese haben daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Abgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG gänzlich unberücksichtigt zu bleiben. Dies hat zur Folge, dass die im Rahmen dieser Gratisrunden ausgezahlten Gewinne nicht in die monatliche Saldierung aufzunehmen sind, dh nicht von den Jahresbruttospielleinnahmen gem. § 57 Abs. 5 GSpG abzuziehen sind. Die entstehenden „Kosten“ für diese Gratisrunden sind jedenfalls nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Die Bf. hat diese „Boni“ nicht als Einsätze in die Bemessungsgrundlage hinzugerechnet, sondern begehrt lediglich, dass diese Kosten, welche die Freirunden verursacht haben, abgezogen werden, dh es geht um eine rein betriebswirtschaftliche Überlegung.

Mangels Einsatzleistung können hier denkunmöglich Einsätze in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden sein.

Der begehrte Abzug ist -im Lichte der Rechtsprechung des VwGH - nicht durchzuführen.

Zusammenfassend spricht sich das Finanzamt, unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des VwGH und der Beschreibung der Boni durch die Bf., vorbehaltlich der noch vorzulegenden einschlägigen Spielbedingungen, gegen den begehrten Abzug der „Boni“.

Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062-1

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses wurden ua die oben angeführten Rechtssachen gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1005-1 zum Stichtag 1.3.2023 abgenommen und wurden diese der Gerichtsabteilung 1062-1 (Berichterstatteerin Mag. Ilse Rauhofer) zur Erledigung zugewiesen.

Der nunmehr zuständige Senat nahm Einsicht in den Akt des BFG RV/7104839/2017 samt der dort vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile sowie die oben angeführten, im fortgesetzten Verfahren vorgelegten Spielbedingungen. Da dazu von der Bf. ausgeführt wurde, dass sich die Funktionsweise der Boni im relevanten Zeitraum (ab Jänner 2013) nicht verändert habe, wird davon ausgegangen, dass die vorgelegten Bonusbedingungen für alle hier gegenständlichen Zeiträume (01/13 – 12/2014) aussagekräftig sind.

Senatssitzung vom 6.6.2023

In der am 6.6.2023 abgehaltenen Senatssitzung wurde über die gegenständlichen Beschwerden beraten und vom Senat die im Spruch ersichtliche Entscheidung getroffen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines zur Bf.

Die Bf. mit Sitz in ***LAND***, deren oberste Muttergesellschaft die ***1*** in ***STADT*** ist, betreibt eine Online-Glücksspiel- und Wettplattform unter der Internetadresse ***2*** bei der es möglich ist, über das Internet sowohl an Sportwetten (z.B. Fußball, Tennis, Basketball, Eishockey; sowie Tierrennen), als auch an diversen Glücksspielen (Poker, Roulette, Blackjack Multihand 5, Bingo, Spin 2 Million New, Lotto Madness, usw. sowie über Video-Spielautomaten („Video Slots)) teilzunehmen. Die Bf. kontrahiert dabei direkt mit den Spielern ohne Zwischenschaltung eines Vermittlers iSd § 59 Abs. 5 GSpG. Sämtliche über diese Internetadresse zugänglichen Dienstleistungen werden auf Grundlage von Glücksspiellizenzen der Regierung von ***LAND*** angeboten. Die Bf. unterliegt der Regulierung durch den ***LAND*** Gambling Commissioner.

Die Bf. hat auf ihrer Internetseite die Nutzungsbedingungen, die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, wo auch geregelt ist, dass sich die Spielteilnehmer mit einem Namen und einer Adresse registrieren müssen. Der Spielteilnehmer muss bei der Bf. ein Konto eröffnen, wenn er eine Wette abschließen oder spielen möchte. Bei der Kontoeröffnung wird der Spielteilnehmer aufgefordert, persönliche Informationen wie Namen und Geburtstag sowie entsprechende Kontaktinformationen wie Adresse, Telefonnummer und E-Mail-Adresse anzugeben. (Punkt 4.4.). Mit der Eröffnung des Kontos garantiert der Spielteilnehmer, dass er/sie über 18 Jahre alt ist, Glücksspiele im Land seines/ihres Wohnsitzes nicht verboten sind, er/sie nicht von der Teilnahme an Glücksspielen ausgeschlossen ist, und die Angaben über Name und Adresse korrekt sind (Punkte 4.6. und 5.1.1.). Unter gewissen Umständen kann die Bf. Unterlagen anfordern, z.B. amtlichen Personalausweis, Adressnachweise, Kontoauszüge, Rechnungen der Versorgungsbetriebe usw. (Punkt 5.4.).

Nach erfolgreichem Abschluss der Registrierung können die Spielteilnehmer die angebotenen Wetten und Spiele mit jedem verfügbaren Internetanschluss unter Verwendung eines geeigneten technischen Endgerätes, das können sein Desktop-Computer, Laptops, Tablets und Smartphones, annehmen. Die Spielteilnehmer sind damit in der Lage, von jedem Ort mit Internetverbindung das Glücksspiel- und Wettangebot der Bf. in Anspruch zu nehmen.

Teilnahme von Spielern aus Österreich

In den hier gegenständlichen Zeiträumen 01/13 – 12/2014 haben unter anderem zahlreiche Spieler, die sich körperlich in Österreich aufgehalten haben, das Glücksspielangebot der Bf. in Anspruch genommen und Online Glücksverträge mit der Bf. abgeschlossen.

Grundsätzlich stellen nach der Judikatur des VwGH sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" Indizien dafür dar, dass sich die Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme im Inland aufgehalten haben. Eine exakte örtliche Lokalisierung des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Spielteilnahme ist über die IP-Adresse nicht möglich. Die konkrete IP-Adresse eines Kunden hängt davon ab, auf welche technische Art der Einstieg ins Internet erfolgt. Eine Positionsbestimmung auf Basis Geo-IP-Services ist auf exakte Adressen in bestenfalls 25% der Fälle möglich, auf Länder-Basis mit bestenfalls 77% Genauigkeit. Daten über IP-Adressen der Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Auch wenn sich nicht alle registrierten Kunden mit einer österreichischen Wohnanschrift immer im Inland befinden werden, ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass sich die meisten Menschen nur wenige Wochen ins Ausland begeben, woraus geschlossen werden kann, dass sich ein Kunde mit gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einem konkreten Wettgeschäft in Österreich aufgehalten hat. Im bisherigen Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Boni

Die Bf. gewährt 3 Kategorien von Boni:

I. Boni mit Rabattfunktion (zB Neukundebonus):

Wenn der Kunde einen bestimmten Betrag einsetzt (EUR X) bekommt er einen bestimmten Betrag (EUR Y) als Bonus auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben. Es ist zwingend erforderlich, dass der Kunde „echtes“ Geld auf sein Kundenkonto einzahlt („Buy In Guthaben“) und dieses in weiterer Folge auch als Einsatz verwendet, damit ihm dieser Bonus gewährt wird.

II. Freispiele - „Gaming free spin bonuses“

Bei der Bonuskategorie „Gaming free spin bonuses“ können sowohl neue als auch bestehende Kunden an einer oder mehreren Runden eines Glücksspiels kostenlos teilnehmen. Für die Erlangung dieser Boni ist nicht erforderlich, dass die Kunden zuvor bereits Einsätze geleistet haben, allerdings werden diese Boni aus den Einsätzen anderer Spieler gewährt.

III. Treueboni („Business as usual bonuses“)

Weiters erhalten Kunden auch Treueboni („Business as usual bonuses“), wenn sie schon über einen bestimmten längeren Zeitraum, die Glücksspiel- und Wettangebote der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen haben.

Auf Grund der Spielbedingungen ist allen von der Bf. gewährten Boni gemeinsam, dass die Spieler nicht sogleich – unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme - eine Auszahlung des Bonusbetrages verlangen können. Es ist auch keine Weitergabe des Bonusbetrages an andere Spieler möglich.

Bei den Boni der **Kategorie I. und III.** muss der Kunde zusätzlich mit "Echtgeld" (vom „Buy In Guthaben“) ein Vielfaches des Bonusbetrages mehrfach einsetzen (der Bonus muss "freigespielt" werden) und kommt es nur im Falle eines Gewinnes zu einer Erhöhung des (auszahlbaren) „Buy In Guthabens“. Verliert der Spieler, wird der Bonusbetrag nie auszahlbar. Der Bonusbetrag ermäßigt den vom Spieler für die Spielteilnahme aufzuwendenden Betrag.

Selbstberechnungen - Daten für die einzelnen Monate

Für die Monate Jänner 2013 bis Dezember 2014 erfolgte zunächst keine Selbstberechnungen der Glücksspielabgabe durch die Bf.

Nach Aufforderung durch das FA und Übermittlung eines Fragenkataloges erfolgte am **9.4.2015** eine umfangreiche Offenlegung durch die Bf., der die **selbstberechneten Beträge der Glücksspielabgabe** ausgehend von den Daten jener Kunden, die bei der Registrierung eine österreichische Adresse angegeben hatten, angeschlossen wurde. Gleichzeitig mit der Offenlegung wurden Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe mit € 0,00 eingebracht.

Das Finanzamt führte eine Außenprüfung durch und überprüfte die von der Bf. vorgelegten Grundaufzeichnungen und ermittelte die Bemessungsgrundlagen ebenfalls anhand der Daten der Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse, wobei sich Abweichungen zu den von der Bf. berechneten Beträgen dadurch ergaben, weil bei der Selbstberechnung durch die Bf. die von ihr gewährten Boni nicht als „Einsatz“ behandelt wurden und somit nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

In den vom FA in den angefochtenen Bescheiden als Bemessungsgrundlage angesetzten Beträgen sind neben den von den Kunden mit „Echtgeld“ (vom sog. „Buy In Guthaben“)

geleisteten Einsätzen auch die von der Bf. als Boni gewährten Beträge, die noch „freigespielt“ werden mussten, enthaltenen (siehe dazu die nachstehende Aufstellung)

Monat	BMGL Offenlegung	Davon 40% selbstberechnet	Gewährte Boni	BMGL lt. FA Bescheide
01/2013	€ 613.670,49	€ 245.468,20	€ 383.271,44	€ 996.941,93
02/2013	€ 576.300,14	€ 230.520,06	€ 388.084,15	€ 964.384,29
03/2013	€ 884.204,02	€ 353.681,61	€ 386.558,26	€ 1.270.762,28
04/2013	€ 550.977,84	€ 220.391,14	€ 350.596,07	€ 901.573,91
05/2013	€ 658.214,87	€ 263.285,95	€ 335.506,54	€ 993.721,41
06/2013	€ 693.673,12	€ 277.469,25	€ 310.982,20	€ 1.004.655,32
07/2013	€ 699.365,69	€ 279.746,28	€ 338.804,65	€ 1.038.170,34
08/2013	€ 905.382,96	€ 362.153,18	€ 406.473,09	€ 1.311.856,05
09/2013	€ 646.812,44	€ 258.724,98	€ 472.526,13	€ 1.119.338,57
10/2013	€ 801.099,18	€ 320.439,67	€ 397.170,46	€ 1.198.269,64
11/2013	€ 753.629,29	€ 301.451,72	€ 340.624,01	€ 1.094.253,30
12/2013	€ 749.839,65	€ 299.935,86	€ 396.092,05	€ 1.145.931,70
Summe 2013	€ 8.533.169,69	€ 3.413.267,88	€ 4.506.689,05	€ 13.039.858,74
01/2014	€ 407.262,77	€ 162.905,11	€ 420.456,44	€ 827.719,21
02/2014	€ 787.924,01	€ 315.169,60	€ 376.321,95	€ 1.164.245,96
03/2014	€ 901.644,64	€ 360.657,86	€ 378.876,18	€ 1.280.520,82
04/2014	€ 629.627,41	€ 251.850,96	€ 381.602,11	€ 1.011.229,52
05/2014	€ 869.423,00	€ 347.769,20	€ 316.249,56	€ 1.185.672,56
06/2014	€ 901.376,14	€ 360.550,46	€ 326.859,02	€ 1.228.235,16
07/2014	€ 924.420,91	€ 369.768,36	€ 309.869,54	€ 1.234.290,45
08/2014	€ 756.130,80	€ 302.452,32	€ 276.173,73	€ 1.032.304,53
09/2014	€ 679.710,55	€ 271.884,22	€ 261.887,40	€ 941.597,95
10/2014	€ 688.920,56	€ 275.568,22	€ 239.831,17	€ 928.751,73
11/2014	€ 622.092,35	€ 248.836,94	€ 283.310,47	€ 905.402,82
12/2014	€ 652.539,24	€ 261.015,70	€ 289.974,99	€ 942.514,23
Summe 2014	€ 8.821.072,38	€ 3.528.428,95	€ 3.861.412,56	€ 12.682.484,94

Freispiele wurden für Zwecke der Glücksspielabgabe von der Bf. so behandelt als hätten sie nicht stattgefunden, dh im Rahmen der Offenlegung der Bemessungsgrundlagen wurden bei Freispielen Einsätze und ausbezahlte Gewinne in Höhe von jeweils EUR 0,-- angenommen.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen, das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

Dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum von der Abgabepflichtigen Ausspielungen veranstaltet wurden, an der (auch) Spieler teilnahmen, die sich - körperlich – im Inland aufhielten, wird auch von der Bf. nicht bestritten. Auf Grund der Lebenserfahrung ist ausgeschlossen, dass sich keiner der mit einer österreichischen Adresse registrierten Teilnehmer bei Abschluss des Glücksspieles in Österreich befunden hat.

Die Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse wird als gut geeignetes Indiz für die Feststellung der "Teilnahme vom Inland aus" herangezogen (vgl in diesem Sinne VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 mwN; VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005). Die Bf. hat keine einem derartigen Beweisergebnis konkret entgegenstehende Indizien bekannt geben, die zu einer anderen Zurechnung führen könnten.

Zum Indiz „IP-Adresse“ ist zu bemerken, von der Bf. nicht für alle verfahrensgegenständlichen Zeiträume überhaupt IP-Auswertungen vorgelegt wurden (siehe dazu die Ausführungen des Finanzamtes in den Vorlageberichten). Dazu kommt, dass selbst dann, wenn man für sämtliche Kunden der Bf. die IP-Adressen kennen würde, auf Grund der Ungenauigkeit der Geolokalisierung (zB in Grenzgebieten, Abhängigkeit von der Art und Weise wie der Internetzugang erfolgt) dieses Indiz schwächer als das Indiz der Registrierungsadresse angesehen wird und daher dieses Indiz alleine nicht dazu geeignet erscheint, um zu einer für eine positive Feststellung erforderlichen Überzeugung zu gelangen (vgl zu den Unsicherheiten und technischen Schwierigkeiten, die sich aus IP-Auswertungen ergeben, die Ausführungen in der Entscheidung BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, die sich auf vom rechtsfreundlichen Vertreter der Bf. im dortigen Verfahren vorgelegte technische Gutachten stützte).

Die Ansicht der Bf., dass alleine das Indiz - "inländische Registrierungsadresse" für eine Feststellung der Tatsache des Aufenthaltes im Inland ungeeignet sei, steht im deutlichen Widerspruch zur bereits oben zitierten Judikatur des VwGH.

Das Bundesfinanzgericht ist daher zur Überzeugung gelangt, dass auch bei jenen Spielen, an denen Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse teilgenommen haben, bei denen keine Informationen über die verwendete IP-Adresse vorliegen oder bei denen die IP-Adresse (alleine) einen Auslandsaufenthalt indizieren würde, von einem Aufenthalt im Inland auszugehen ist.

Wenn auch auszuschließen ist, dass sich alle mit einer österreichischen Wohnanschrift registrierten Spieler stets im Inland befinden, so ist es doch nach der Lebenserfahrung und nach den statischen Daten der Statistik Austria so, dass sich die meisten Menschen nur wenige Wochen im Jahr ins Ausland begeben. Das bedeutet, dass es deutlich wahrscheinlicher ist, dass sich ein Kunde mit überwiegendem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt - siehe oben) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einem konkreten Spiel in Österreich aufgehalten hat.

Auch wenn die Bf. den Aufenthaltsort des jeweiligen Spielteilnehmers aus eigener Wahrnehmung nicht kennt, so ist sie näher am maßgeblichen Geschehensablauf als die Abgabenbehörde. Die Bf. kennt - im Gegensatz zur Abgabenbehörde - ihre Kunden. Sie kennt durch den Registrierungsprozess und die jährlichen und anlassbezogenen Überprüfungen viele persönliche Daten ihrer Spielteilnehmer, dh. nicht nur sämtliche Namen, sondern auch deren Wohnort, welche Ländervorwahl beim Mobiltelefon verwendet wird, welchem Land die E-Mailadresse zugeordnet wird, aus welchem Land die Kreditkarte des Spielteilnehmers stammt bzw. in welchem Land der Spielteilnehmer eine Bankverbindung hat, welche Währung bei Einzahlungen verwendet wird, etc.

Nach der Judikatur des VwGH wäre es an der Bf. gelegen, diesem Beweisergebnis für konkrete Fälle entgegen zu treten und entgegenstehende Indizien anzuführen. Dazu hätte die Bf. bereits im Rahmen der Verfahren vor dem Finanzamt Gelegenheit gehabt und wäre die Nennung von weiteren Indizien auch noch in der Stellungnahme an das BFG offen gestanden.

Beweisanträge zum Beweis dafür, dass sich bestimmte, mit einer österreichischen Adresse registrierte Spielteilnehmer im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsabschlusses nicht in Österreich aufgehalten haben, wurden von der Bf. nicht gestellt.

Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass sich die mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme im Inland aufgehalten haben.

Zur Nachvollziehbarkeit bzw Kontrolle der konkreten Zahlen wurden von der Beschwerdeführerin dem FA Daten-CDs vorgelegt. Es liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Bf. übermittelte Zahlenmaterial und die vom FA an Hand der übermittelten Auswertungen der Bf. vorgenommene Ermittlung der jeweiligen monatlichen Bemessungsgrundlage nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden.

Die Feststellungen über die Boni konnten auf Grund der von der Bf. sowie der vom FA vorgelegt Bonusbedingungen getroffen werden, wobei es unstrittig ist, dass sich diese im verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht wesentlich verändert haben.

Nach den übereinstimmenden Angaben der Bf. und des FAs beruhen sowohl die für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume festgesetzten Abgabebeträge als auch die von der Bf. bei der Offenlegung selbstberechneten Abgabebeträge jeweils auf den im jeweiligen Monat von Kunden mit österreichischer Wohnadresse in Summe als Einsatz abzüglich ausgezahlter Gewinne geleisteten Beträgen. Ebenso besteht Übereinstimmung in den Schriftsätzen der Bf. und jenen des Finanzamtes dahingehend, dass die Differenz zwischen der Selbstberechnung und der Abgabefestsetzung darauf beruht, dass das FA die „gewährten Bonibeträge“ – in der von der Bf. dem FA bekanntgegebenen Höhe – bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage dazu gerechnet hat. Für das BFG besteht daher kein Anlass, die ziffernmäßigen Angaben der Bf. über die Höhe der Einsätze der Kunden, die Höhe der ausbezahlten Gewinn und die Summe der „gewährten Boni“ in Zweifel zu ziehen, hat doch auch die Amtspartei gegen die ziffernmäßige Höhe im bisherigen Verfahren keine Einwände erhoben.

Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den von der Bf. für die einzelnen Monate bekannt gegebenen Beträgen ausgegangen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Rechtslage

Gemäß **§ 63 VwGG** sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Gemäß **§ 57 Abs. 1 GSpG** unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, - vorbehaltlich der folgenden Absätze - einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Gemäß **§ 57 Abs. 2 GSpG** beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Nach **§ 57 Abs 5 GSpG** sind Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist für die gegenständlichen Ausspielungen in **§ 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG** geregelt. Nach dem letzten Satz der genannten Gesetzesstelle entsteht bei elektronischen Lotterien die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Schuldner der Glückspielabgabe sind nach **§ 59 Abs. 2 GSpG** der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Nach **§ 59 Abs. 3 GSpG** hat der Steuerschuldner die Glückspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Erwägungen

1. Bindungswirkung der VwGH Entscheidung

Aus § 63 Abs. 1 VwGG ergibt sich, dass bei Erlassung eines Ersatzbescheides das untergeordnete Gericht inhaltlich an die Rechtsauffassung des VwGH im aufhebenden Erkenntnis gebunden ist. Bei aufhebenden Entscheidungen des VwGH ist nicht nur der Spruch sondern auch die tragenden Rechtsansichten der Begründung als normativ anzusehen allerdings nur für die gegebene Sach- und Rechtslage und hinsichtlich der Parteien des Verfahrens (Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Linde 1999, Seite 265).

Im fortgesetzten Verfahren können neue Sachverhaltsbehauptungen vorgebracht und neue Beweisanträge gestellt werden. Bringt aber die Partei nichts vor, was ergänzende amtswegige Sachverhaltsermittlungen notwendig macht, und legt sie auch keine Beweismittel vor, aus denen sich eine abweichende Sachverhaltsannahme ergibt, ist die Behörde/das Verwaltungsgericht nicht zu weiteren Ermittlungsschritten verpflichtet (vgl. Zorn, a.a.O. Seite 269).

Von den Parteien wurden im fortgesetzten Verfahren keine Beweisanträge gestellt. Zu dem zur Wahrung des Parteiengehörs vom BFG durchgeführten Vorhalteverfahren (Beschluss vom 15.5.2020 – Stellungnahmen vom 27. bzw 28.1.2021) legten beide Verfahrensparteien dem BFG aus dem Internet abgerufene Spielbedingungen vor, deren entscheidungswesentlicher Inhalt hinsichtlich der Funktionsweise der von der Bf. gewährten Boni ident sind. Seitens des

erkennenden Senates werden deshalb weder weitere Ermittlungen noch ein weiteres Vorhalteverfahren als erforderlich erachtet.

2. Zur Ermittelbarkeit der „Teilnahme aus dem Inland“

Das Tatbestandsmerkmal "Teilnahme vom Inland" ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich, physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet. Auf technischen Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers; Einwahlknoten, verwendete IP-Adresse) kommt es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsangehörigkeit er besitzt (vgl. zur Glücksspielabgabe ua: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013, UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13, BFG 28.6.2015, RV/7104383/2015 sowie zur hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG ua: UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13 und BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015).

Die Ansicht der Bf., für die Ermittlung des Tatbestandselementes "Teilnahme vom Inland aus" hätten sich weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erwiesen, steht im Widerspruch zu dem von ihr mehrfach zitierten Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 das unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis kommt. Dem diesbezüglichen Einwand kann daher nicht gefolgt werden.

Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung sowohl der Wettgebühr als auch der Glücksspielabgabe alleine gestützt auf das Indiz „Wohnsitzadresse“ wurde erst jüngst vom Verwaltungsgerichtshof ua in den Beschlüssen bzw Erkenntnissen VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046, VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/004 bestätigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmender der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. ua. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Sie verstößt damit schon deswegen nicht gegen den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO, weil bereits das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen, ebenso wie das Erschließen anderer Erkenntnisquellen, in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht geschieht (vgl. VwGH 14.11.1990, 86/13/0042). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht

nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes und findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. ua. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. ua. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Die Bf. hat ihren Sitz in ***LAND*** und besteht deshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf.

Der Bf. war bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des - nach der oa. Judikatur geeigneten - Indiz "österreichische Registrierungsadresse" zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Bf. gelegen, ihre gegenteilige Behauptung durch ein konkretes, substantiiertes Vorbringen zu entkräften.

Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland. Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf. ist am Spielabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen. Zu den Bedenken der Bf. wird auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen.

Weiters tritt in Fällen, in denen die Abgabenbehörde über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/13/0107). Sowohl die Wettgebühren als auch die Glücksspielabgabe sind nach den eindeutigen Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 3 GebG bzw des § 59 Abs.3 GSpG von der Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und wurden die gegenständlichen Verfahren auf Grund von Anträgen der Bf. nach § 201 Abs 3 Z. 1 BAO eingeleitet.

Aus den im Erkenntnis BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 genannten Erwägungen, das mit dem Beschluss VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 bestätigt wurde, wird auch in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren das Indiz „Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse“ als grundsätzlich am Besten geeignetes Indiz für die Feststellung der „Teilnahme aus dem Inland“ angesehen.

Im Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entstehende Indizien bekannt gegeben.

Die durch das FA vorgenommene Festsetzung der Glücksspielabgaben auf Basis der Daten der Kunden mit Österreichischer Registrierungsadresse ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

3. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrage eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ob Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechtes unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Der Steuergegenstand wird klar normiert, die allenfalls auf der Ebene der Vollziehung bestehenden Schwierigkeiten machen die bestimmte Norm nicht zu einer unbestimmten Norm (vgl. BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015).

Der Umstand, dass eine - an sich sachliche - Regelung (möglicherweise in größerem Ausmaß) nicht befolgt wird, macht eine solche Regelung noch nicht unsachlich. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg. 9006/1981 S.23, 9121/1981 S. 424, 11727/1988 S. 599, 11912/1988 S. 564 sowie 11998/1989 S. 217) ist der Hinweis, eine Gesetzesbestimmung könne gesetzwidrig oder missbräuchlich vollzogen werden, nicht geeignet, Bedenken gegen deren Verfassungsmäßigkeit hervorzurufen. Dieser Grundgedanke gilt auch dann, wenn es nicht um eine missbräuchliche Anwendung des Gesetzes durch die Behörde geht, sondern wenn der Steuerpflichtige die erschwerte Erfassbarkeit der Abgabe missbräuchlich ausnützt (vgl. BFG 14.12.2015, RV/7102016/2011 unter Hinweis auf VfGH 30.11.1991, B 728/91).

Für eine verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der hier anzuwendenden Bestimmungen spricht überdies, dass der Verfassungsgerichtshof in vergleichbaren Fällen betreffend Wettgebühren und Glücksspielabgabe die Behandlung der jeweiligen Beschwerde abgelehnt

hat (ua VfGH 21.11.2013, B 618/2013; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013; VfGH 21.11.2013, B 1116/2013; VfGH 20.2.2014, B/49/2014; VfGH 11.06.2019, E 1137/2018; VfGH 11.06.2019, E 3389/2017).

Eine Antragstellung an den Verfassungsgerichtshof durch das Bundesfinanzgericht ist daher nicht geboten.

4. Zu den unionsrechtlichen Einwänden der Bf.

Nach Artikel 267 AEUV entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union.

Gemäß Art 267 AEUV kann ein Gericht eine Frage über die Auslegung der Verträge dem EuGH vorlegen, wenn das Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich hält. Können die Entscheidungen des Gerichts nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden, ist dieses Gericht zur Anrufung des EuGH verpflichtet.

Für das Bundesfinanzgericht besteht lediglich eine Vorlageberechtigung aber keine Vorlageverpflichtung, weil seine Entscheidungen durch Rechtsmittel an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bekämpft werden können (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129 zur Berechtigung des UFS).

Es bestehen keine derart gewichtigen Zweifel an der Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechtes, als dass die Einholung einer Vorabentscheidung durch das Bundesfinanzgericht zweckmäßig erschiene. Dies insbesondere auch unter dem Aspekt, dass die hier von der Bf. relativierten unionsrechtlichen Fragen auch in früheren Verfahren vor dem BFG aufgeworfen wurden (vgl. ua BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016) und der in der Folge befasste VwGH keine Veranlassung zur Einholung einer Vorabentscheidung erkannt hat.

Im Übrigen wird zu den Einwänden der Bf., die sich gegen die Steuerpflicht der von ihr veranstalten Glücksspiele richten, auf die Ausführungen in der Vorentscheidung BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017 verwiesen.

5. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:

5.1. Zum Begriff der "Jahresbruttospieleinnahmen" hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis **VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003** Folgendes ausgesprochen (Hervorhebungen durch das BFG):

- *„Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber dem Begriff "Jahresbruttospieleinnahmen" im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien*

einen von der Spielbankabgabe abweichenden Inhalt beigemessen hätte. Im Sinne des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und in Ermangelung entgegenstehender Hinweise in den Materialien besteht daher kein Anlass, daran zu zweifeln, dass den ab 1997 eingeführten Abgaben dasselbe Verständnis des Begriffes "Jahresbruttospieleinnahmen" zugrunde liegt wie der Spielbankabgabe. Daraus folgt, dass entsprechend dem zur Spielbankabgabe ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Jänner 1968, 897/67, auch im Zusammenhang mit der Besteuerung elektronischer Lotterien davon auszugehen ist, dass es sich bei der Bruttospieleinnahme um eine Rechengröße handelt, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt. Daraus folgt weiters, dass die Saldierung nicht für jede einzelne Ausspielung vorzunehmen ist. Vielmehr sind die ausbezahlten Gewinne eines bestimmten Zeitraums von der Summe der Einsätze desselben Zeitraums in Abzug zu bringen.

- Ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne ist schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig. Die Gewährung der in Rede stehenden Boni ist nicht das Ergebnis einer Ausspielung, sondern beruht auf der Willensentscheidung eines Spielers, an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Ausspielungen eines bestimmten Spielunternehmers teilzunehmen, und der Willensentscheidung dieses Spielunternehmers, in einem solchen Fall diesem Spieler bestimmte Vergünstigungen zu gewähren. Das GSpG sieht bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen für elektronische Lotterien (§ 57 Abs. 2 iVm Abs. 5 GSpG) den Abzug anderer Posten als "ausbezahlte Gewinne" nicht vor. Anders als etwa bei der Einkommensbesteuerung kommt es bei der Bemessung der Glücksspielabgabe zu keiner Berücksichtigung von Betriebsausgaben (etwa Ausgaben für Werbung). Es ist dabei unerheblich, ob ein Glücksspielunternehmer Werbekampagnen einer Werbeagentur finanziert oder im betragsmäßig selben Ausmaß den Spielern Gutscheine für Freispiele oder andere Vergünstigungen gewährt. Es ist auch nicht von Bedeutung, ob der Glücksspielunternehmer die den Spielern als Boni gewährten Vergünstigungen über die Einsätze früherer Ausspielungen oder etwa über Kredite finanziert. Es kann im Übrigen dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, bestimmte Werbemaßnahmen eines Glücksspielunternehmers steuerlich begünstigen zu wollen, indem der diesbezügliche Aufwand die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vermindert, während anderer Werbeaufwand nicht zu einer Berücksichtigung führt.
- Als Spieleinsatz ist alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG). Es kommt auch nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für

die Teilnahme an einer Ausspielung etwa von Angehörigen geschenkt bekommen hat oder ob er dafür einen "Treue-Gutschein", ausgestellt etwa vom Glücksspielunternehmer, verwendet. In beiden Fällen ist es bei der Gewährung der finanziellen Mittel oder des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diese(n) Boni (Bonus) tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein. D.h., erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen denkbar.

- Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. Eine vom Unternehmer zugestandene und tatsächlich erfolgte Bargeldeinlösung ist weder bei den Gewinnen noch bei den Einsätzen zu berücksichtigen und hat somit keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage. Ob der Spieler diesen eingelösten Betrag in der Folge verwendet, um wieder an einem Spiel desselben Unternehmens teilzunehmen, oder ob er eine allfällige weitere Spielteilnahme anders finanziert, ist für die Bemessung der Glücksspielabgabe des Spielunternehmers, der den Gutschein begeben hat, ohne Belang. Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.
- Dasselbe gilt auch für Gutscheine, die zwar nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst werden können, die aber an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden können. Im Falle einer Einlösung durch einen Spieler in Form der Teilnahme an einer Ausspielung ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht damit die Bemessungsgrundlage.
- Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann.
- Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme

ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.

- *Ob und in welcher Weise die Inanspruchnahme von Boni die Höhe der Einsätze einer Ausspielung beeinflusst, hängt somit von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.*
- *Zusammenfassend ergibt sich somit, dass es in keinem Fall zulässig ist, begebene Boni als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im Zeitpunkt ihrer Einlösung erhöhen Boni hingegen als Einsätze die Bemessungsgrundlage, sofern sie einen Vermögenswert im obigen Sinne darstellen. Andernfalls ist der um den geltend gemachten Rabatt verminderte Einsatz in Ansatz zu bringen.*

5.2. In der Entscheidung **VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004** wurde weiters ausgesprochen, dass eine **Gutschrift aus dem Titel der Glücksspielabgabe** nach § 57 Abs. 2 GSpG (Anmerkung: für Monate, in denen die Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen einen negativen Wert ergibt) mangels gesetzlicher Grundlage **rechtswidrig** wäre.

5.3. Zu als Abzugsposten geltend gemachten sog. „**Netto Jackpot Costs**“ bzw. „**Net-Jackpot-Costs**“ hat der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss **VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005** Folgendes ausgeführt:

„Sollte es sich tatsächlich um bloße Kosten der revisionswerbenden Partei handeln, fände deren Berücksichtigung im Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG, wonach die Jahresbruttospieleinnahmen (ausschließlich) aus dem Saldo von Einsätzen und ausgezahlten Gewinnen gebildet werden, keine Deckung.“

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum sind den Kunden von der Bf. verschiedenste Boni gewährt worden, beispielsweise aufgrund früherer Spielteilnahme des Kunden (Teueboni) oder aber auch anlassbezogen, zB Weihnachtsaktion, Geburtstagsbonus, Neukundenbonus.

Die von der Beschwerdeführerin gewährten Boni, die noch nicht „freigespielt“ sind und neben „Echtgeld“ von den Spielern bei den Glücksspielen eingesetzt werden, haben noch keinen Vermögenswert, sondern kommt diesen Boni nur eine Rabattfunktion zu. Die Gewährung derartiger Boni sind daher weder als „Einsatz“ noch als „Gewinn“ - mangels aleatorischem Elements - zu betrachten und haben daher keinen Einfluss auf die Höhe der Jahresbruttospieleinnahmen. Diese „gewährten“ Bonibeträge sind daher nicht in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe § 57 Abs. 2 GSpG einzubeziehen.

Erst mit der der Umbuchung der „freigespielten“ Boni auf das „Echtgeldkonto“ des Kunden – hier bezeichnet als „Buy In Guthaben“ - kann der Kunde eine Auszahlung verlangen und entsteht ein von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger Vermögenswert, der – wie die

von den Kunden auf das „Buy in Guthaben“ einbezahlen Beträge - bei Verwendung als Einsatz für eine Spielteilnahme als die Bemessungsgrundlage erhöhend zu behandeln ist (vgl dazu ua die nach der oben zitierten Judikatur des VwGH ergangen Entscheidungen BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020; BFG 31.5.2021, RV/7104456/2019; BFG 19.4.2021, RV/7100711/2020).

Die „freigespielten“ und auf das „Buy In Guthaben“ umgebuchten Beträge wurden von der Bf. im Monat der Verwendung bei der Offenlegung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Der von der Bf. bei der Offenlegung als Bemessungsgrundlage angesetzte Betrag (ohne Berücksichtigung der gewährten Boni - zu den konkreten Beträgen für die einzelnen Monate im Zeitraum 01/2013 – 12/2014 siehe die Aufstellung bei den Sachverhaltsfeststellungen) entspricht daher der oben zitierten Judikatur des VwGH über die Auslegung des Begriffes der „Jahresbruttospieleinnahmen“.

Freispiele

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. in der Offenlegung Freispiele, die eine gratis Teilnahme am Spiel ermöglichen, nicht bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt (weder bei den Einsätzen, noch bei den Gewinnen). Diese Vorgehensweise entspricht der oben angeführten Judikatur, wonach es sich bei Freispielen (mangels Einsatz) nicht um Ausspielungen handelt und diese Glücksspiele nicht der Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG unterliegen.

Zur Ausführung des Finanzamtes, wonach solche Freispiele der Glücksspielabgabe gem. § 58 Abs. 3 GSpG unterliegen würden, ist zu bemerken, dass eine Abgabe gem. § 58 Abs. 3 GSpG mit dem angefochtenen Bescheid nicht festgesetzt wurde und damit nicht „Sache“ des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist und somit eine erstmalige Festsetzung dieser Abgabe durch das BFG nicht zulässig ist.

6. Durchführung von Selbstberechnungen durch die Bf.

Die formlose Offenlegung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Bekanntgabe der abzuführenden Abgabe stellt eine Selbstberechnung iSd § 59. Abs. 3 GSpG dar, auch wenn die gesetzlich vorgesehen Formvorschrift (elektronisch bzw im Falle der Unzumutbarkeit mittels Formular Gsp50 bzw GebG) nicht eingehalten wird. Eine Abgabenfestsetzung mittels Abgabenbescheid kommt nur in Betracht, wenn sich der selbstberechnete und dem FA bekanntgegeben Abgabenbetrag als nicht richtig erweist (vgl. dazu ua BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020).

Die von der Bf. durchgeführten Selbstberechnungen der Glücksspielabgaben für die Monate 01/2013 – 12/2014 ohne Einbeziehung der gewährten Boni in die Bemessungsgrundlage haben sich als richtig erwiesen (siehe dazu oben unter Punkt 5).

Die vom Finanzamte auf Grund der Anträge gemäß § 201 BAO erlassenen Abgabenbescheide waren daher aufzuheben und die angefochtenen Bescheide insofern abzuändern, als die Anträge der Bf. auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspieleabgabe für die Monate 01/2013 – 12/2014 abgewiesen werden. Die Selbstberechnungen gehören damit wieder dem Rechtsbestand an.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung ergeht in Bindung an die Rechtsanschauung des VwGH 23.7.2020, Ro 2018/17/0006 in dieser Beschwerdesache. Die entscheidungswesentlichen Rechtsfragen sind durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 und VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) bereits geklärt. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vor. Im Ergebnis waren letztendlich vor allem Tatfragen auf der Sachverhaltsebene – insbesondere zur Ausgestaltung der Boni - zu lösen.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 6. Juni 2023